

**Audience publique du 12 novembre 2008**

Recours formé par la société anonyme ... S.A., ... et  
Monsieur ..., ...  
contre des décisions du directeur de l'administration des Contributions  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

**I.**

Vu la requête inscrite sous le numéro 24087 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 18 février 2008 par Maître Fernand ENTRINGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom 1) de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, et 2) de Monsieur ..., ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 novembre 2007 référencée sous le numéro C14109 ayant vidé une réclamation par eux conjointement présentée le 5 octobre 2007 ;

**II.**

Vu la requête inscrite sous le numéro 24088 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 18 février 2008 par Maître Fernand ENTRINGER, préqualifié, au nom de Monsieur ..., préqualifié, tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 novembre 2007 référencée sous le numéro C14068 ayant vidé une réclamation présentée conjointement par Monsieur ... et la société anonyme ... S.A. ;

**I. et II.**

Vu les mémoires en réponse déposés en date du 9 mai 2007 par le délégué du Gouvernement dans les affaires inscrites sous les numéros du rôle respectifs 24087 et 24088 ;

Vu les mémoires en réplique déposés au greffe du tribunal administratif le 4 juin 2008 par Maître Fernand ENTRINGER dans les affaires inscrites sous les numéros du rôle respectifs 24087 et 24088 ;

Vu les mémoires en duplique déposés au greffe du tribunal administratif le 2 juillet 2008 par Maître Fernand ENTRINGER dans les affaires inscrites sous les numéros du rôle respectifs 24087 et 24088 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions directoriales critiquées ;

Entendu le juge rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Benoît ENTRINGER, en remplacement de Maître Fernand ENTRINGER, et Madame le délégué du Gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries à l'audience publique du 29 septembre 2008.

---

Le 25 juillet 2007 furent émis à l'encontre de la société anonyme ... des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 1998, 1999, 2000 et 2001, des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 et des bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 et 2003. Le 26 juillet 2007 fut émis un bulletin d'appel en garantie en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts par le bureau d'imposition des sociétés Diekirch à l'encontre de Monsieur ..., pris en sa qualité de représentant légal de la société anonyme .... Suite à l'émission de ces différents bulletins, la société ... et son représentant légal, Monsieur ..., ont fait introduire une réclamation conjointe devant le directeur de l'administration des contributions, ci-après « le directeur », par courrier de leur mandataire du 5 octobre 2007.

Les réclamants, moyennant ce courrier, avaient fait grief au bureau d'imposition d'avoir majoré les résultats déclarés par la société ... sur la base d'un rapport du service de révision des Contributions, en faisant valoir que la saisine de ce service aurait été illégale eu égard au principe d'indépendance du service d'imposition par rapport au service de révision. Ils s'étaient également interrogés dans ce contexte si le directeur de l'administration des contributions directes pouvait, sur base de l'article 6 du statut général des fonctionnaires de l'Etat, forcer un préposé d'un service d'imposition à entériner purement et simplement un rapport de révision sous peine de poursuites disciplinaires lorsque ce fonctionnaire aurait produit des objections sérieuses à l'encontre de cette imposition.

Quant aux investigations mêmes renseignées dans le rapport de révision, les réclamants avaient relevé que le principe élémentaire suivant lequel l'administration serait en charge de la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale n'aurait pas été respecté, étant donné que leurs conclusions seraient dégagées de simples suppositions gratuites, sans le moindre début de preuve tangible. Ils avaient relevé en outre que le rapport de révision ne relaterait pas divers points importants dont notamment le fait que les réviseurs se seraient adressés par écrit à 53 clients de ... en vue de recueillir des renseignements ce qui aurait eu des effets désastreux pour la renommée de la société concernée et que ces mêmes réviseurs auraient omis de vérifier différents chiffres auprès

d'une fiduciaire et d'une étude d'avocats, tel que cela aurait pourtant été suggéré par les réclamants.

Quant à l'obligation de connaître le bénéficiaire économique leur opposée par rapport à différentes opérations, les réclamants estimaient avoir parfaitement révélé le destinataire des différentes commissions versées, de sorte qu'il n'y aurait pas eu lieu de traiter ces commissions comme des distributions occultes, imposables au niveau du distribuant, ceci en l'absence de toute preuve des suppositions des réviseurs ayant tendu à faire admettre l'hypothèse d'une escroquerie fiscale ou d'un blanchiment d'argent.

Ils ont reproché finalement aux fonctionnaires de l'administration des Contributions de s'être livrés à une violation du secret fiscal par le fait d'avoir saisi l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, d'avoir informé différentes personnes de leurs investigations, ainsi que d'être intervenus auprès de la CSSF.

Concernant plus particulièrement l'émission d'un bulletin d'appel en garantie à l'encontre de Monsieur ..., les réclamants, tout en reprenant les arguments par eux avancés concernant ..., avaient fait valoir que l'intéressé n'était devenu administrateur-délégué de la société que suite à un conseil d'administration de ... qui s'est tenu le 1<sup>er</sup> août 2006, de sorte que rien ne permettrait de conclure que Monsieur ..., en tant que administrateur *ut singulus*, aurait failli à une quelconque obligation de sa part, tout en relevant que le bulletin en question ne serait nullement motivé sous cet aspect.

Le directeur, après avoir scindé cette réclamation conjointe, prit deux décisions distinctes dont une première référencée sous le numéro C14109 concernant la société anonyme ... et une deuxième, référencée sous le numéro C14068, concernant Monsieur ....

Par sa décision n° C14109 le directeur a déclaré la réclamation de la société ... contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 1998 irrecevable pour défaut d'intérêt et reçu en la forme les réclamations contre la rectification du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 1998, les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 1999, 2000 et 2001, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, et les bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 et 2003, tout en les rejetant comme étant non fondées.

Concernant plus particulièrement la réclamation introduite pour compte de Monsieur ..., le directeur, par décision du 28 novembre 2007 référencée sous le numéro C14068, l'a reçue en la forme mais quant au fond l'a rejetée comme étant non fondée.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 février 2008 et inscrite sous le numéro 24087 du rôle, la société anonyme ... S.A. et Monsieur ... ont fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision directoriale ci-avant visée du 28 novembre 2007 référencée sous le numéro C14109, tandis que

Monsieur ... a introduit un recours séparé, inscrit sous le numéro 24088 du rôle, tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision directoriale ci-avant visée du 28 novembre 2007 référencée sous le numéro C14068.

Dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, il y a lieu de joindre les deux recours et d'y statuer par un seul jugement.

#### Le recours inscrit sous le numéro 24087 du rôle

Conformément au dispositif de la requête introductive d'instance l'objet du recours est limité en ce sens que la réformation, sinon l'annulation de la décision directoriale déferée n'est sollicité que pour ce qui est des sociétés ... S.A. et ... LTD. La requête tend en outre à voir ordonner, avant tout autre progrès en cause, la communication du dossier fiscal du service d'imposition et celui de la direction de l'administration des Contributions directes, sinon et pour le moins la communication du commentaire sur le rapport de révision par le préposé du service d'imposition sociétés de Diekirch, ainsi que de voir réserver aux requérants le droit de faire entendre ledit préposé comme témoin sur les pressions qui auraient été exercées sur lui et, en ce qui concerne XXX S.A., à dire que c'est à tort que le directeur de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines a été saisi.

Le délégué du Gouvernement conclut principalement à l'irrecevabilité de ce recours pour autant qu'introduit par Monsieur ... à l'encontre de la décision directoriale n° C 14109, étant donné que cette décision a toisé exclusivement la réclamation de la société ... et que partant Monsieur ... n'aurait été ni partie ni représenté à cette décision. Il conclut en outre à l'irrecevabilité du recours subsidiaire en annulation, étant donné qu'un recours en réformation serait prévu dans la présente matière.

S'il est certes vrai que Monsieur ... n'est ni partie ni représenté à la décision déferée du 28 novembre 2007, il n'en reste pas moins qu'il qualifie clairement en tant que tiers intéressé par rapport à cette décision en ce qu'il fut appelé en garantie par rapport aux impôts dus par la société ... sur base des bulletins d'imposition ayant fait l'objet de la décision directoriale litigieuse.

Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité afférent laisse d'être fondé.

Le tribunal étant compétent pour statuer en tant que juge du fond en la présente matière, le recours principal en réformation introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de leur recours les demandeurs réitèrent d'abord leur argumentation tendant à établir l'illégalité de la saisine du service de révision des contributions par le directeur.

Dans sa décision déferée référencée sous le numéro C14109, le directeur avait rencontré l'argumentation afférente des réclamants dans les termes suivants :

*« Considérant que la réclamante conteste la légalité de la saisine du service de révision des Contributions, en se référant sans grandes précisions à la « loi organique du 17 avril 1964 sur l'organisation de l'administration des contributions », (soit la loi du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes), et le « règlement grand-ducal du 19 octobre 1977 », (soit, parmi cinq règlements publiés à cette date, le règlement grand-ducal du 19 octobre 1977 fixant l'organisation de l'administration des contributions directes), pour conclure à un « vide juridique dans les rapports entre les services » (imprécis sic., soit de l'administration des contributions) ;*

*Considérant à ce titre que la loi précitée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes instaure sans équivoque en son article 2, alinéa 1<sup>er</sup> que l'administration des contributions directes est confiée à un directeur qui est le chef de l'administration ;*

*que ladite loi, en son article 7, précise que la division directoriale du service de révision est compétent pour toute l'étendue du pays ;*

*que cependant, et contrairement à l'assertion de la réclamante, aucune disposition légale n'est jamais intervenue, loin s'en faut, quant à une quelconque « indépendance du service d'imposition par rapport au service de révision » ;*

*Considérant à ce même titre que de longue date la loi générale des impôts a entériné le pouvoir hiérarchique du directeur des contributions (voir notamment § 17, alinéa 2 AO, § 46, § 78 AO et al.) ainsi que l'instance du contrôle par le service de révision (§§ 160 à 163 AO, § 222, alinéa 1<sup>er</sup> no 2 AO) ;*

*Considérant d'ailleurs que si le préposé d'un bureau d'imposition a le droit de demander à base de raisons objectives qu'un contribuable soit contrôlé par le service de révision, il incombe pourtant au chef de la division de révision d'en juger de l'opportunité et le cas échéant d'y donner suite en fonction des moyens et du temps disponibles ;*

*Considérant qu'à l'instar du préposé d'un bureau d'imposition, le chef de la division directoriale de l'inspection et organisation du service d'imposition est en droit de demander un contrôle sur place, et de l'étendre, à la base des éléments particuliers de sa connaissance, recueillis par recoupements et comparaisons, contrôle dont l'opportunité sera encore à apprécier par le chef de la division de révision ;*

*Considérant qu'en tout état de cause le directeur des contributions a l'autorité d'ordonner le contrôle sur place d'un ou de plusieurs contribuables par le service de révision ;*

*Considérant qu'il ressort en évidence que le directeur des contributions est en droit d'ordonner et de coordonner l'ensemble des services lui subordonnés, sans que le moindre vide juridique n'y vienne prêter à malentendu ;*

*qu'en l'espèce la collaboration entre la division « inspection et organisation du service d'imposition » et de la division « révisions », voulue et confirmée par le directeur des contributions, se trouve être entièrement conforme aux dispositions légales et réglementaires ; ».*

Les demandeurs réfutent l'argumentaire afférent du directeur en faisant valoir que si l'administration des contributions est certes confiée, sous la direction du ministre des Finances, à un directeur qui est qualifié de chef d'administration, il n'en découlerait pas pour autant que ce même directeur ou des fonctionnaires de sa direction aient le pouvoir de saisir le service de révision comme cela a été fait en l'espèce.

En tant que chef hiérarchique de l'administration, le directeur aurait pour mission de veiller à ce que cette administration fonctionne convenablement et à ce que les personnes sous son pouvoir hiérarchique exercent correctement les compétences qui sont les leurs dans le respect de la législation régissant la matière. En droit, ils font valoir que le contentieux soulevé à cet égard serait à solutionner dans le sens de leur argumentation par une application combinée des paragraphes 29, 46 et 78 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung (AO)* ».

Il se dégage des arguments développés de part et d'autre que la qualité même de chef d'administration du directeur n'est pas contestée, mais que le point litigieux a trait plus particulièrement à l'étendue des pouvoirs dont le directeur est investi à l'égard d'un préposé d'un bureau d'imposition.

A cet égard c'est à juste titre que tant le directeur que les parties demanderesses se réfèrent au paragraphe 46 AO qui est libellé comme suit :

*« (1) Die Oberfinanzpräsidenten haben die obere Leitung der Finanzverwaltung für ihren Bezirk. Sie überwachen die Gleichmäßigkeit der Gesetzesanwendung und beaufsichtigen die Geschäftsführung der Finanzämter. »*

*(2) Die Oberfinanzpräsidenten und der Reichsminister der Finanzen können im Aufsichtsweg Verfügungen untergeordneter Behörden von Amtswegen oder auf Gegenvorstellung hin außer Kraft setzen und diese Behörden anweisen, Verfügungen können jedoch nur dann außer Kraft gesetzt werden, wenn sie von den nachgeordneten Behörden zurückgenommen werden könnten. »*

L'article 2, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi du 17 avril 1967 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes disposant que « *l'administration des Contributions est confiée à un directeur qui est le chef de l'administration* », il y a lieu d'admettre que c'est bien le directeur qui est le chef de l'administration des Contributions directes et que partant la référence au « *Oberfinanzpräsident* » au niveau du paragraphe 46 AO s'entend comme visant le directeur.

Tel que relevé dans la note sub 1) figurant sous le paragraphe 46 prérelaté, les pouvoirs généraux d'un chef de service, sauf disposition légale ou administrative

contraire, englobent le pouvoir de commander, de contrôler et de réformer. Concernant concrètement l'administration des Contributions, c'est l'alinéa (2) prérelaté du paragraphe 46 AO qui détermine les aspects particuliers du pouvoir hiérarchique du directeur et du ministre des Finances en envisageant deux modes d'action concrets et distincts, en l'occurrence d'abord le pouvoir de rapporter d'office une décision (Verfügungen untergeordneter Behörden von Amtswegen oder auf Gegenvorstellung hin außer Kraft setzen), ainsi que le pouvoir d'enjoindre à différents services de faire quelque chose (diese Behörden anweisen).

Pour constater le caractère autonome de la compétence du directeur de donner des instructions à un bureau d'imposition et plus particulièrement à son préposé, les parties demanderesses font valoir que l'emploi de la conjonction « *und* » à l'alinéa (2) du paragraphe 46 AO permettrait de conclure que ce serait uniquement dans l'hypothèse d'un rapport de décision que le directeur serait habilité à agir par instruction (Anweisung) par rapport à l'autorité inférieure dont la décision a été préalablement rapportée.

Le tribunal ne partage pas cette lecture du paragraphe 46 alinéa (2) AO, mais interprète au contraire cette disposition comme énumérant deux compétences distinctes et indépendantes l'une de l'autre, étant donné que le libellé de cet article ne permet pas de dégager un ordre de subsidiarité de la deuxième compétence (diese Behörden anzuweisen) par rapport à la première compétence pour rapporter une décision (Verfügungen außer Kraft setzen).

Il s'ensuit que contrairement à ce qui est soutenu par les parties demanderesses, le pouvoir du directeur de donner un ordre au service d'imposition n'est pas à considérer comme étant un pouvoir accessoire, susceptible d'être exercé uniquement par le directeur dans l'hypothèse d'un rapport préalable d'une décision du préposé du bureau d'imposition concerné, mais un pouvoir propre, susceptible d'être exercé sans rapport préalable d'une décision du service d'imposition en question.

Les demandeurs insistent ensuite dans ce contexte sur l'importance capitale que revêtirait le paragraphe 29 AO qui consacrerait la situation particulière et prédominante du préposé d'un bureau d'imposition et lui imposerait d'exercer ses fonctions exclusivement dans le respect de la loi et de sa conscience, de sorte à ne pas avoir à recevoir des instructions de qui que ce soit en matière d'imposition ou de révision. Le préposé aurait, par application de ce paragraphe 29 AO, seul qualité à faire intervenir le service de révision dans un dossier.

Les demandeurs insistent particulièrement dans ce contexte que le directeur serait resté en défaut d'apporter le moindre justificatif légal comme quoi lui ou des fonctionnaires sous son autorité seraient habilités à ordonner le contrôle sur place d'un ou de plusieurs contribuables par le service de révision, tout en faisant valoir que le fait d'organiser et de gérer au quotidien une administration dans la légalité, serait autre chose que d'intervenir ponctuellement en l'absence de tout texte dans l'imposition d'un contribuable.

Le paragraphe 29 AO est libellé comme suit :

*« (1) Die Finanzämter und ihre Hilfsstellen stehen unter Leitung von Vorstehern, denen die erforderlichen Beamten beigegeben werden. Mit Vertretung der Vorsteher im Allgemeinen oder mit Wahrnehmung einzelner Dienstgeschäfte der Vorsteher können andere Beamte betraut werden.*

*(2) Die Vorsteher haben darauf zu halten, dass die Steuern in ihrem Bezirk nach dem Gesetz verwaltet und alle Steuerpflichtigen gleichmäßig behandelt werden. Sie haben alles, was für die Festsetzung der Steuern in ihrem Bezirk wichtig ist, sorgfältig zu erkunden und die Nachrichten darüber zu sammeln und fortlaufend zu ergänzen. »*

Le paragraphe 29 AO consacre, d'un côté, les principes de légalité et d'égalité tout en confiant, d'un autre côté, la direction des bureaux d'imposition à des préposés. Cette compétence de principe n'est cependant pas de nature à mettre en échec les compétences hiérarchiquement supérieures du directeur telles que consacrées par d'autres dispositions légales, dont plus particulièrement le paragraphe 46 (2) AO prérelaté, étant donné que le pouvoir hiérarchique du directeur, tel que défini et délimité également par la loi quant à son étendue, doit pouvoir se superposer aux compétences propres des préposés des bureaux d'imposition, sous peine de rester lettre morte.

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent que le directeur n'a pas outrepassé en l'espèce ses pouvoirs généraux qui lui sont conférés par la loi.

Cette conclusion ne saurait être énervée par la référence faite par les parties demanderesses au paragraphe 78 AO, étant donné que cette disposition concerne, tel que relevé d'ailleurs par les demandeurs eux-mêmes, le rôle du directeur en cas de conflit d'attribution entre bureaux d'imposition, soit une problématique qui ne touche pas directement la présente espèce.

L'illégalité alléguée de la saisine du service de révision par le directeur laissant d'être vérifiée en l'espèce, il y a partant lieu d'examiner plus en avant les moyens des demanderesses concernant directement le rapport de révision à l'origine du litige.

Les parties demanderesses soutiennent à cet égard que ... aurait soumis au réviseur des comptes complets et réguliers dont rien ne permettrait de douter de la régularité par rapport aux activités économiques enregistrées. Tout en concédant que les bilans et déclarations fiscales ont été remis avec un certain retard, elles insistent que la remise tardive ne serait pas pour autant en elle-même une preuve d'une irrégularité et soutiennent qu'une telle remise tardive serait insuffisante pour renverser utilement la présomption de régularité intégrale en faveur d'une comptabilité conforme aux règles établies par le paragraphe 162 AO. Les parties demanderesses reprochent dès lors aux réviseurs d'avoir méconnu la présomption de régularité de leur comptabilité, faute d'avoir contesté concrètement la régularité de la comptabilité de ... au regard du paragraphe 162 AO.



Les parties demanderesses poursuivent leur argumentation en faisant valoir que les demandes de précisions leur adressées par application du paragraphe 205a AO leur auraient également été adressées au mépris de la présomption de régularité de leur comptabilité. Ils soutiennent à cet égard que le paragraphe 205a AO serait en relation directe avec le paragraphe 208 AO, selon lequel *« Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 162 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind wenn nach den Umständen des Falles kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung zu Grunde zu legen »*, de sorte que des précisions de ce type ne pourraient être demandées que dans l'hypothèse de circonstances particulières susceptibles de conclure au caractère incomplet ou incorrect des éléments comptabilisés, hypothèse que les parties demanderesses estiment ne pas être vérifiée en l'espèce.

Dans sa décision déferée référencée sous le numéro C14109 le directeur avait pris position comme suit par rapport au volet afférent de la réclamation des parties demanderesses, actuellement repris à l'appui de leur recours contentieux :

*« Considérant que la réclamante, aux fins de critiquer les investigations renseignées dans le rapport de révision, ne cite que des bribes de phrases sorties de leur contexte d'origine et donc dénuées de leur sens, pratique notoirement de mauvais aloi ;*

*Considérant que le rapport de révision ne constate pas gratuitement des « sérieuses difficultés à admettre une présomption de régularité intégrale », tel que cité par la réclamante, mais rend compte que les déclarations fiscales, partant les bilans, ont été remises avec un retard certain, fait qui n'est point incriminé en tant que tel, mais ensemble le constat que les comptabilisations afférentes ont accusé des retards sensibles, en particulier la régularisation pour clôture des comptes et donc des bilans, laissant la voie ouverte à des ajustements prohibés, à la lumière de faits inconnus au moment de la date respective de clôture, permettant de permuter au plus favorable les faits touchant plus d'un exercice ;*

*Considérant que la réclamante entreprend le rapport de révision en ce sens qu'il ne ferait que présupposer, sans apporter de preuve ;*

*qu'à l'appui de cette allégation les réviseurs des contributions sont cités par omission, par exemple en ce sens que « les libellés des factures reçues de la part d'... SA et ... Limited sont de nature vague, imprécise et sans détails précis » ;*

*Considérant que la réclamante a sciemment tronqué le rapport de révision, qui loin de se confiner au simple constat précité, expose clairement et en détail :*

*« Les libellés des factures reçues de la part d'... SA et ... Limited sont de nature vague, imprécise et sans détails précis, tels que « Balance establishments », « consulting and management fees », « Retrocession of business promotion in connection with services rendered », « Studies and balance establishments » ou encore « Our*

*commission ». Ces indications ne permettent pas aux réviseurs de distinguer clairement, sans équivoque et avec certitude l'objet exact des prestations facturées à ... sa.» ;*

*Considérant que les principes comptables fondamentaux, ancrés en droit commercial des sociétés de capitaux, sont d'application rigoureuse tant en science et pratique comptable qu'en droit fiscal ;*

*Considérant que c'est à raison que les réviseurs ont mis en exergue le manque absolu de précision des écritures susvisées ;*

*que la réclamante s'est obstinée à refuser un éclaircissement quant à la nature des prestations ou services rendus, payés respectivement de 1999 à 2000 à ... pour un montant de 1.493.488,50 €, et, de 1999 à 2003, à Shapiro pour un montant de 2.083.860, 81 € ;*

*que toute indication concernant les bénéficiaires économiques des paiements litigieux a été également refusée ;*

*Considérant qu'au vœu du § 5 de la loi d'adaptation fiscale des actes simulés ou destinés à contourner les dispositions fiscales restent sans incidence sur l'imposition ;*

*Considérant que loin de contenir, aux dires de la réclamante, des suppositions gratuites, sans le moindre début de preuve tangible, le rapport de révision rend manifeste le procédé des écritures comptables à dessein opaques, étayé par le refus strict de fournir un renseignement explicatif à suffisance ;*

*Considérant que c'est à raison que les réviseurs des contributions ont arrêté qu'afin de mettre l'administration des contributions en mesure de vérifier la déductibilité des frais constitués par le paiement des dites commissions, elle est en droit de connaître le bénéficiaire économique ;*

*qu'en outre le principe de la clarté des inscriptions comptables exige que non seulement le commerçant ou son comptable puissent reconnaître l'origine et comprendre la signification des écritures et documents comptables, mais aussi tout tiers expert en la matière ;*

*Considérant que la plupart des documents litigieux facturant entre 1999 et 2003 des charges pour un montant total de 3.577.349,31 euros, restent sans explication, partant hautement douteuses car incompréhensibles ;*

*qu'à l'exception de certaines factures tracées méticuleusement qui respectivement se réfèrent à un chantier et deux clients ;*

*qu'à cet endroit et à nouveau la réclamante a refusé d'autres explications ;*

*Considérant que de ce fait les réviseurs étaient en droit, aux termes des §§ 170 à 175 AO, et du § 209 AO, de chercher à corroborer leurs doutes, ou le cas échéant des assertions de la contribuable ;*

*Considérant que les tiers interrogés ont déclaré que des commissions étaient payées à la réclamante pour apport d'affaires ;*

*qu'une partie des commissions aurait servi à corrompre diverses administrations publiques et autres décideurs ;*

*qu'il y a lieu de rappeler à cet égard qu'en cas de corruption de fonctionnaire, la raison d'ordre public prime, avec pour conséquence que le § 22 AO ne prohiberait en rien la communication des faits au Parquet ;*

*Considérant que collatéralement le contrôle sur place a pu conclure aux agissements commerciaux contraires aux lois afférentes d'une société constituée en holding exemptée suivant la loi du 31 juillet 1929 sur le régime fiscal des sociétés de participations financières ;*

*que ladite loi ne permet pas aux sociétés holding une activité commerciale ou de prêter des services, de percevoir des honoraires ou commissions, ni d'octroyer des prêts à des entités dans lesquelles elle ne détient pas une participation importante directe ;*

*Considérant que la société holding prédite est détenue à 46 pour cent par une deuxième société holding, dont l'intégralité des parts est détenue par le représentant légal de la réclamante et son conjoint ;*

*Considérant que l'octroi d'un prêt par la première société holding pré-qualifiée à une tierce société non liée, avec rémunération par commissions, constitue une infraction à la loi précitée du 31 juillet 1929, interdisant l'activité commerciale aux sociétés holding 1929 ;*

*qu'afin de dissimuler cette illégalité aux autorités de surveillance, ladite société holding a chargé la réclamante de facturer d'abord les commissions sous rubrique de la société anonyme tierce ;*

*qu'au lieu de les transmettre pour compte et rendu à la société holding en cause, la réclamante les a déviées par ... Limited sur base de factures aux montants des commissions, exactement diminuées d'un abattement constituant la rémunération lui revenant ;*

*Considérant que s'il est superfétatoire de démontrer dans quel intérêt des montants pour dépenses sont dérivés vers des juridictions considérées comme des paradis fiscaux, il convient de rappeler néanmoins que les bénéfices n'y seront pas taxés, et les résultats indigènes raccourcis d'autant ;*

*Considérant que les charges des commissions enregistrées dans les comptes sociaux de la réclamante ... au bénéfice de sociétés étrangères off-shore sans autres documents justificatifs constituent des opérations au sujet desquelles le soupçon d'un défaut de réalité économique pouvait valablement être élevé, de manière que les réviseurs ont exercé leur pouvoir d'appréciation, en conformité avec le § 2 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 et aux §§ 204 et 205a AO, en exigeant de la réclamante l'indication des bénéficiaires effectifs de ces commissions et des montants alloués (cf. Cour administrative du 6.11.2007, no du rôle 23068C) ;*

*Considérant, d'une part, qu'il appert par trop facile de comprimer les bénéfices imposables par des charges aussi vagues qu'incontrôlables, sinon fictives ; que, d'autre part, la réclamante était libre, ou bien, d'apporter le minimum requis d'explications, ou bien, d'encourir la sanction prévue par le § 205a, alinéa 3 AO; (Soweit der Steuerpflichtige die vom Finanzamt verlangten Angaben nicht macht, werden die beantragten Absetzungen nicht vorgenommen); ».*

Conformément au paragraphe 208 AO la présomption de régularité de la comptabilité joue dans l'hypothèse d'une tenue conforme aux prescriptions du paragraphe 162 AO et de l'absence d'indices permettant de douter de la réalité factuelle des différentes écritures et documents comptables (« *Anlass die sachliche Richtigkeit zu beanstanden* »).

Si à lui seul le dépôt tardif des bilans est certes un indice insuffisant pour renverser la présomption de régularité de la comptabilité présentée, force est cependant de constater en l'espèce que les sérieuses difficultés éprouvées par les réviseurs à admettre une présomption de régularité intégrale en faveur de la comptabilité conformément aux règles établies par le paragraphe 162 AO n'ont pas été déterminantes à elles seules pour conclure finalement au renversement de cette présomption, le rapport de révision, tel que relevé par le directeur dans la décision litigieuse, faisant état de toute une série d'autres éléments de nature à mettre en doute cette présomption de régularité, de sorte que le dépôt tardif est à considérer comme ayant été retenu tout au plus au titre d'un indice parmi d'autres sous-tendant la conclusion générale des réviseurs.

Le paragraphe 162 (2) AO, en disposant que « *Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen bedienen* », faisant obligation aux opérations commerciales d'être inscrites de manière continue, complète et correcte, les réviseurs ont valablement pu déduire que « *logiquement, les pièces comptables documentant une transaction commerciale doivent énoncer précisément sa nature et son objet* », ceci afin de permettre une juste identification de la nature de l'opération concernée.

Concernant plus particulièrement les factures reçues de la part de ... S.A. et ... LTD, auxquelles l'objet du présent litige est limité d'après les indications mêmes des parties demandresses, c'est précisément en raison d'un libellé qualifié de vague et

imprécis que les réviseurs se sont estimés dans l'impossibilité de déterminer avec certitude l'objet exacte des différentes prestations facturées à la société ....

Par rapport au libellé de ces factures repris à la page 4 du rapport de révision, tel que « *Balance establishments, consulting and management fees* », « *Retrocession of business promotion in connection with services rendered* », « *Studies and balance establishments* » ou encore « *our commission* », le tribunal partage l'appréciation des réviseurs ayant consisté à retenir la nature vague et imprécise de ces factures, tout en constatant que l'explication fournie par le mandataire de ... dans sa lettre du 22 mai 2006, également reprise dans le rapport de révision, suivant laquelle ces factures « *ont été reconnues et payées alors que ... connaissait bien les prestations dont il s'agit* », n'est pas de nature à apporter davantage de précisions à cet égard, l'acceptation d'une facture par un débiteur, si elle est de nature à produire des effets entre les parties contractantes n'étant cependant pas en tant que telle opposable à l'administration des Contributions directes eu égard aux exigences du paragraphe 162 (2) AO. La même conclusion s'impose par rapport aux arguments avancés dans le cadre de la réclamation adressée au directeur par courrier du 5 octobre 2007 où les réclamantes reprochent aux réviseurs d'avoir retenu la nature vague, imprécise et sans détail précis desdites factures reçues de la part d'... S.A. et ... LTD, sans pour autant apporter un quelconque élément de nature à remédier au défaut de précision leur opposée.

C'est partant à juste titre que le directeur, dans la décision déférée, s'est référé aux passages pertinents du rapport de révision pour considérer que c'est à raison que les réviseurs ont mis en exergue le manque absolu de précision des écritures en question, tout en ayant relevé que la réclamante ... a refusé d'apporter des éclaircissements quant à la nature des prestations ou services rendus, payés respectivement de 1999 à 2000 à ... pour un montant de 1.493.488, 50 € et, de 1999 à 2003 à Shapiro pour un montant de 2.083.860, 81 €.

Ni la requête introductive d'instance ni encore le mémoire en réplique fournis en cause n'apportant davantage de précisions à cet égard, la décision directoriale déférée est à considérer comme étant justifiée à suffisance par cette seule considération concernant le volet actuellement litigieux, en l'occurrence « *la décision entreprise pour ce qui est des sociétés ... S.A. et ... LTD* ».

Concernant la demande formulée par les parties demanderesses de voir ordonner la communication du dossier fiscal du service d'imposition et celui de la direction de l'administration des Contributions directes, sinon la communication du commentaire sur le rapport de révision par le préposé du service d'imposition sociétés de Diekirch, il y a lieu de constater qu'au vu de la conclusion ci-avant retenue, il n'y a pas lieu de faire droit à cette demande, étant donné que la décision directoriale déférée est motivée à suffisance de droit et de fait sur les points litigieux. La même conclusion s'impose relativement aux droits que se sont réservés les parties demanderesses de voir entendre le préposé dudit bureau d'imposition, cette mesure d'instruction ne s'imposant en effet point au regard de la conclusion ci-avant dégagée.

Quant au recours inscrit sous le numéro 24088 du rôle

Par décision du 28 novembre 2007, référencée sous le numéro C14068, le directeur a vidé la réclamation présentée le 5 octobre 2007 par Monsieur ... dans les termes suivants :

*« Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le bulletin attaqué a jugé le réclamant tenu en sa qualité de représentant légal de la société anonyme ... et l'a déclaré codébiteur solidaire de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue sur les revenus de capitaux des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 et 2003 ;*

*Considérant que le réclamant entreprend le bulletin litigieux en faisant valoir en substance qu'il n'a été nommé à la fonction d'administrateur-délégué qu'en date du 1er août 2006 et que les bulletins d'impôt établis sur base d'un rapport du service de révision des contributions étaient sujets à réclamations ;*

*Considérant qu'aux termes du § 251 AO l'introduction d'une réclamation ne dispense pas du paiement de l'impôt dans le délai prescrit ;*

*Considérant que le réclamant établit lui-même qu'il était administrateur délégué de la société à la date d'émission des bulletins, ainsi qu'à la date du contrôle fiscal par le service de révision des contributions ;*

*qu'il se trouve donc responsable quant à la date des faits incriminés ;*

*Considérant encore que le réclamant a comparu par devant notaire en date du 30 mai 1995 comme associé de la société à responsabilité YYY afin de transformer cette s.à r.l. en société anonyme nouvellement dénommée ..., dont le réclamant est devenu, à la date de constitution, actionnaire et administrateur ;*

*Considérant d'ailleurs que la société ... débuta son premier exercice fiscal le premier juin 1995, pour clore ses comptes au 31 décembre 1995 ;  
que cependant la première déclaration de l'exercice 1995 ne fut remise que le 4 mars 1999 ;*

*Considérant que, sans exception, les déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 1995 jusqu'à 2003 désignent constamment le seul réclamant en tant que représentant légal de la société ;*

*Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 97, 103 et 109AO;*

*Considérant qu'aux termes du § 109, alinéa 1<sup>er</sup> AO le représentant est personnellement tenu, ensemble avec le contribuable, si les droits du Trésor ont été lésés;*

*qu'en l'espèce le contrôle des réviseurs des contributions a conduit à des rectifications pour les années 1998, 1999, 2000 et 2001 ;*

*que les déclarations des années 2002 et 2003 ont été tout aussi bien sujets à redressements substantiels ;*

*qu'en tout état de cause les bénéfices ainsi ajoutés se situent de loin au-delà des montants significatifs visés par le § 396, alinéa 5 AO ;*

*que toutefois les seules autorités judiciaires sont compétentes dans ce cas ;*

*Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que le réclamant a pendant toutes les années litigieuses agi devant l'administration des contributions comme le seul représentant légal de la firme ;*

*qu'il a activement contribué à réduire les recettes effectives pour ne déclarer que des fractions des bénéfices véritablement réalisés ;*

*Considérant qu'en vertu des dispositions du § 112 AO le réclamant est immédiatement tenu comme codébiteur solidaire, tant en sa qualité d'associé que par ses fonctions permanentes de représentant légal ; ».*

A l'appui de son recours Monsieur ... fait valoir qu'il aurait été personnellement mis en cause de façon parfaitement arbitraire, étant donné qu'il serait admis que par exemple le simple fait de ne pas avoir continué des retenues à la source d'impôt sur le salaire à l'administration des Contributions serait insuffisant pour qualifier une violation fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations d'un administrateur-délégué. Il relève à cet égard que la décision déférée ne relaterait dans son chef aucune circonstance de nature à établir un comportement fautif et ne lui imputerait partant aucune faute personnelle. Par ailleurs, un conseil d'administration d'une société anonyme serait un organe collégial qui fonctionne collégalement sous réserve des compétences spécifiques de l'administrateur-délégué, de sorte que rien ne permettrait de conclure qu'en tant qu'administrateur *ut singulus* il ait failli à une quelconque obligation de sa part. Il conclut par voie de conséquence à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale déférée.

Le délégué du Gouvernement conclut d'abord à l'irrecevabilité du recours pour cause de violation de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives en faisant valoir que la requête introductive d'instance ne comporterait pas un exposé sommaire des faits et moyens, mais se limiterait renvoyer aux arguments développés dans le recours inscrit sous le numéro du rôle 24087.

Force est de constater que le recours sous examen a trait à la légalité et au bien-fondé de la décision d'appeler Monsieur ... en garantie par rapport aux impôts dus par la société ..., et qu'à ce sujet la requête est suffisamment précise pour répondre aux exigences de l'article 1<sup>er</sup> de la loi précitée du 21 juin 1999. Le demandeur a avancé tant la base légale que les considérations en fait sous-tendant son argumentation dans ce cadre, tout en ayant rappelé que du fait qu'il figure avec la société ... dans le recours inscrit sous le numéro 24087 du rôle, il ne développerait pas une itérative fois les arguments avancés en rapport avec l'imposition même de cette société.

Un bulletin d'appel en garantie étant assimilé, conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, à un bulletin d'impôt fixant une cote d'impôt en ce qui concerne le régime des voies de recours, le tribunal administratif a compétence pour connaître des contestations y relatives en tant que juge du fond, ceci par application des dispositions de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

Le recours en réformation ayant pour le surplus été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable. Il n'y a pourtant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Quand au fond, il y a lieu de se référer au paragraphe 109 AO qui est libellé comme suit :

*« (1) Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften in soweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht bewertet worden sind ».*

Il n'est pas contesté en l'espèce que Monsieur ..., au moment de l'émission des bulletins ainsi qu'à la date du contrôle fiscal par le service de révision des contributions, était le représentant légal de la société anonyme ....

Conformément à la disposition légale prérelatée le représentant légal d'une société, lorsque les droits du trésor ont été lésés ne peut être tenu personnellement responsable que dans l'hypothèse vérifiée d'un agissement fautif dans son chef.

En l'espèce il se dégage des développements sub 1) que les critiques de la partie demanderesse en rapport avec les différents redressements opérés ont été rejetées comme étant non fondées, de sorte qu'il y a lieu d'admettre, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, que Monsieur ..., en sa qualité d'administrateur-délégué, a activement contribué à réduire les recettes effectives de la société ... en ne déclarant que des fractions des bénéfices véritablement réalisés. En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision. Ce faisant il a mis le demandeur en mesure de vérifier le caractère légal et réel des motifs avancés pour justifier la mesure d'appel en garantie. Force est cependant de constater que la partie demanderesse n'a de



son côté pas utilement renversé les conclusions du directeur à cet égard, mais s'est limitée à conclure à une insuffisance de motivation, sans pour autant énerver concrètement les indices relevés par le directeur pour conclure au caractère fautif du comportement pour le moins négligeant du demandeur en tant qu'administrateur-délégué de la société .... Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

prononce la jonction des recours inscrits sous les numéros de rôle respectifs 24087 et 24088 ;

reçoit les deux recours en réformation en la forme ;

au fond, les dit non justifiés et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur les recours subsidiaires en annulation ;

condamne les parties demanderesses aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 12 novembre 2008 par :

Paulette Lenert, vice-président,  
Marc Sünnen, juge,  
Claude Fellens, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

Schmit

Lenert